

新存货准则中若干问题探讨

●戴国华

摘要:新准则的发布标志着我国的会计准则体系更加完善,新准则实现了与国际会计准则的趋同,但是新存货准则与原准则和国际会计准则之间存在着一定的差异。文章着重探讨了我国新存货准则与原准则的差异,新准则与国际会计准则的差异,并分析了实施新的存货准则对会计实务的影响,提出了在执行新准则时应注意的问题。

关键词:存货准则 国际会计准则 差异分析

中图分类号:F275.2 文献标识码:A

文章编号:1004-4914(2007)01-154-02

2006年2月我国发布了38个具体会计准则,这标志着我国的会计准则体系已趋于完善,而且新准则与国际会计准则的协调化程度也较原准则有了显著提高,但新准则与原准则、新准则与国际会计准则之间仍然存在着一定的差异,本文着重讨论新准则的主要变化,新准则与国际会计准则的差异,以期更好地了解我国的存货准则,解决工作中的实际问题。

一、新存货准则与旧准则比较

1. 存货采购成本的界定不同。新存货准则规定,存货的采购成本,包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。取消了旧准则对商品流通企业存货采购成本内容的说明条款,即商品流通企业存货采购成本包括采购价款、进口关税和其他税金等。

2. 存货的借款费用可以资本化。新存货准则规定,应计入存货成本的借款费用,按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定处理,将借款费用资本化的范围扩大到某些存货项目。而《企业会计准则第17号——借款费用》准则规定,符合资本化条件的资产,是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到的预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房产和存货等资产。由此可见,新准则允许企业将为生产大型机器设备、船舶等生产周期较长的存货所借入的款项发生的利息资本化,计入存货价值,而不再直接计入损益。

3. 发出存货的计价方法。新存货准则借鉴了IAS2在2003年度的改进计划的做法,规定企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。相对于旧准则取消了后进先出法。因为在后进先出法下,成本流与实物流在大多数情况下不一致。同时还强调对于性质和用途相似的存货,应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

4. 接受捐赠存货成本确定不同。新存货准则取消了捐赠方提供有关凭据和捐赠方没有提供有关凭据两种情况下,企业接受捐赠存货成本确定的说明。旧准则对企业接受捐赠存货成本确定规定:“捐赠方提供有关凭据的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费作为实际成本;捐赠方没有提供有关凭据的,应当参照同类或类似存货的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费作为实际成本。”

5. 企业为提供劳务而发生的相关费用应计入存货成本的规定不同。新存货准则增加了“企业提供劳务,所发生的从事劳务提供人员的直接工资和其他直接费用以及可归属的间接费用,计入存货成本”的内容。而旧准则中未提及此内容。

6. 盘亏或毁损存货造成损失的规定不同。新存货准则规定,企业发生的存货毁损,应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。存货的账面价值是存货成本扣减累计跌价准备后的金额。存货盘亏造成的损失,应当计入当期损益。而旧准则只简单规定:“盘亏或毁损存货造成的损失,应当计入当期损益。”可见新准则比旧准则规定的内容更具体。

7. 存货信息披露的内容不同。新存货准则取消了旧准则中要求披露“采用后进先出法确定的发出存货成本,与采用先进先出法或移动加权平均法确定的发出存货成本的差异”的内容,以及企业“应当披露存货的取得方式、低值易耗品和包装物的摊销方法、当期确认为费用的存货成本”的内容。

二、新存货准则与国际会计准则比较

1. 存货的确认不同。新存货准则规定了存货确认的条件,存货同时满足下列条件,才能予以确认:该存货包含的经济利益很可能流入企业;该存货的成本能够可靠地计量。国际会计准则没有规定存货的相关确认条件。

2. 存货采购成本确认的方法不同。新存货准则虽然没有明确规定存货的采购成本应当按总价法确认,但在实际会计操作中,我国企业存货的采购成本是扣除商业折扣但包括了现金折扣的全部价格,即采用“总价法”。而国际会计准则则要求采用“净价法”,即按照扣除商业折扣、现金折扣和补贴后的价格确认存货的采购成本。从理论上讲,净价法确定的采购成本较为真实,而总价法会使存货采购成本偏高。我国采用总价法,主要是考虑我国企业目前存货采用现金折扣赊销的方式并不普及,而按总价法确认存货的采购成本又方便可行。

3. 特殊方式取得存货的确认方法规定不

同。新存货准则对于企业合并、非货币性资产交换、债务重组、收获时的农产品等存货成本的确认方法,由其他具体准则做出规定。而国际会计准则对此未作规定。

4. 存货期末计量方法不同。对于为企业生产而持有的材料等,新存货准则只允许企业根据持有的材料的不同情况,选择合同价格、一般销售价格和市场价格确定存货的可变现净值。而国际会计准则允许使用重置成本作为存货可变现净值的计量基础。

5. 存货间接费用规定不同。新存货准则和其他会计规范中,均没有将有关费用按其成本性态分类的规定。而国际会计准则将间接费用分为固定间接生产费用和变动间接费用。

6. 存货成本费用的结转与确认不同。新存货准则规定企业应当采用一次转销法或者五五摊销法,对低值易耗品和包装物进行摊销,计入相关资产的成本或者当期损益。而国际会计准则对此未作规定。

国际会计准则对费用的确认部分有以下规定:(1)存货成本应在何时确认为费用;(2)在特殊情况下耗用的存货等。而新存货准则对存货成本费用的确认没有类似规定。

7. 存货信息的披露不同。新存货准则要求企业披露各类存货的期初和期末账面价值、存货跌价准备的计提方法、确定存货可变现净值的依据的信息。而国际会计准则对此未作规定。

三、新存货准则对会计实务的影响

1. 新准则实施会使存货和利润出现波动。新存货准则下,发出存货计价方法的改变,可能对于采用后进先出法的企业,生产周期较长的企业在短期内将会产生一定的影响。尤其是对于原先采用后进先出法、存货较多、周转率较低的企业,会造成毛利率和利润的不正常波动。对采用后进先出法的企业,在价格不断下跌的行情中,一旦由后进先出变为先进先出法,要以先期较高的价格计算存货成本,会导致主营业务成本上升,利润下降;相反,在价格不断上涨的行情中,一旦由后进先出变为先进先出法,要以先期较低的价格计算存货成本,会导致主营业务成本下降,利润上升。

2. 新存货准则提高了会计信息的可比性。新存货准则规定,企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本,对于性质和用途相似的存货,应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本,以及企业应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品和包装物进行摊销。这一规定的实施,从一定程度上减少了企业管理当局对会计政策的自主选择权,使得那些想通过采用不同的会计政策来粉饰会计报表的行为得到了一定程度的遏制,这使得不同企业的会计信息口径一致,更具有可比性。

四、新存货准则执行中应注意的主要问题

1. 合理选择并配套设立存货账簿。新存货准则取消了后进先出法后,对于原来一直

现金流量表的简易编制方法

●宿晓宁

摘要:现金流量表的编制在现今的会计工作中是必不可少的,但在实际工作中往往在年末采用工作底稿法或“T”型账户法进行编制,造成期末工作量较大,而且每年企业的业务可能非常多,需要在资产负债表和损益表的基础上有分析地编制调整分录,对年末本来繁重的会计工作无疑是雪上加霜,再有调整分录对会计人员的专业知识、技能等均是一个挑战。因此需要寻找一条简易的、结合日常工作的途径来编制现金流量表,把期末看似繁重的、不可能完成的工作分散到日常工作中,即通过建立备查簿来实现。

关键词:会计工作 现金流量表 简易编制方法

中图分类号:F231.5 **文献标识码:**A

文章编号:1004-4914(2007)01-165-02

一、现金流量表传统编制方法的主要缺陷

由现金流量表的数据来源可知,现金流量表是一张编制起来十分困难的报表。该报表的传统编制方法主要是工作底稿法和 T 型账户法。其主要缺点如下:

1. 由于工作底稿法和 T 型账户法在编制现金流量表时没有平时的数据积累,故年末编表工作量较大,不能按时报送会计报表。
2. 由于工作底稿法和 T 型账户法在年末才编制现金流量表,对现金收支业务及其相关业务分析不免“事过境迁”,调整分录准确性值得怀疑;另外现金流量表无法反映企业在会计年度内各月份的现金流量情况,无法利用现金流量随时对企业进行分析。
3. 编制工作底稿法和 T 型账户法下的调整分录,必须以增设一系列的明细科目为前提,与现行会计制度对明细科目设置的有关规定相悖。
4. 由于受工作底稿和“现金及现金等价物”T 型账户的纸张大小和预留空间限制,工作底稿法和 T 型账户法均不适合经济业务复杂的大型单位编制现金流量表。

二、改进现金流量表编制方法的主要思路

根据工作底稿法和 T 型账户法难以克服的上述缺点,提出改进现金流量表编制方法的主要思路,供各位学习者参考。

1. 增加平时的数据积累,减少年末编制现金流量表的工作量,尽量做到事中分析与事后编表的有机结合。
2. 在登记现有“现金日记账”和“银行存款日记账”的同时登记现金流量表的备查簿。

现金流量表的备查簿是指,企业根据日常工作把现金流量表的组成部分分解成单独的项目,企业业务发生后在登记有关账簿的同时,分析业务的性质登记相应的备查簿,因此可以随时结出现金流量表中项目的金额,便于企业管理。从而把年末繁重的编制任务分解到日常工作中。

采用后进先出法的企业来说,应当合理选择存货计价的会计政策,并健全存货记录,以便使用新的存货计价方法。如果企业选择先进先出法,可能会因存货时间过长而不便于进行会计处理,这种情况下可以将过去所有存货平均计算其单位成本,并将其视为实施新准则开始期间购进存货的单位成本。

2. 严格分清借款费用资本化的存货界限。借款费用准则规定,企业发生的借款费用,可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化,计入相关资产成本;其他借款费用,应当在发生时根据其发生

额确认为费用,计入当期损益。也就是说并不是所有的存货都可以按照借款费用资本化方法进行处理。这就需要企业严格分清借款费用可资本化的存货界限。应当注意的是,只有那些需要较长准备期才能将其达到可销售状态的存货、制造车间、电力设备和物业投资,才属于借款费用可资本化的存货范围,而常规性生产或生产周期较短且重复、大量生产的存货,则不属于借款费用资本化的范围。

3. 对于接受捐赠存货的入账价值,准则未给出明确的计量方法,在财政部规定接受捐赠会计处理规范前,建议企业比照原来的会计准

3. 现金流量表的编制本身并不涉及高深的会计知识,由于出纳人员具体处理包括现金、银行存款、其他货币资金和现金等价物的各类收支业务,他们比会计人员更熟悉各类收支业务的来龙去脉,因此,编制现金流量表备查簿的日常数据准备和年末编表工作,可由处理现金收支业务的出纳人员进行,会计人员只需进行相应的检查。

备查簿的设置:将现金流量表中的所有项目编号,编制明细账,格式如下:

项目名称				编码:				
年		凭证		√	摘要	总页	金额	合计
月	日	种类	号数					

明细账设置注意事项:(1)项目名称:为该明细账在总账上的名称,即现金流量表上的项目名称。(2)年月日:应该与记账凭证日期相符,目的在于防止漏记现象发生。(3)种类:明细账的凭证种类只包括收、付两种。(4)号数:为收、付凭证的字号数。(5)√:为过账符号。(6)摘要:为业务发生的简单说明。(7)总页:为该明细账在总账上的位置。(8)金额:为业务发生时的金额(负数以括号来标注)。(9)合计:为每笔业务发生后的累计数。

同时设置总账(同现行总账相似),从而使备查账簿的设置更加完善。

项目名称				编码		
年		凭证		√	摘要	金额合计
月	日	种类	数目			

总账设置的注意事项:(1)项目名称:为明细账的项目名称。(2)编码:为明细账在总账上的位置,便于查找。(3)年月日:为明细账登记总账的时间,一般在月底进行。(4)凭证种类:为收或付两种凭证。(5)数目:为记账凭证的数目,将明细账上本期发生的收或付凭证按种类进行合计,目的在于防止有漏记现象发生。(6)√:为过账符号。(7)摘要:为业务发生的简单说明,同类业务可以合并,目的在于了解业务的性质。(8)合计:为明细账上期末的合计数,也是期末现金流量表上体现的金额。

4. 由于现金流量所涉及的明细账和总账并非法规制度所规定的,因此明细账和总账的设置可以根据企业的情况而定,而且明细账可以设置成活页式,总账可以设置成订本式。但原则是简便易懂、经济实

则处理,待新规定出台后再进行调整。

参考文献:

1. 本书编写组,新企业会计准则学习指导与操作实务.中国商业出版社,2006
 2. 本书编写组,新企业会计准则讲解与运用.立信会计出版社,2006
 3. 郝坤,毛月焕.存货和非货币资产交换会计准则的执行要点,2006
- (作者单位:江苏省有色金属地质勘察局 814 队 江苏镇江 212005)

(责编:若佳)